Litteratur

Skogsbeskattningen

Skogsbeskattningen hör till de mer invecklade eller — för att använda ett modeord — sofistikerade delarna av vår inkomstbeskattning. Strävan efter en i detalj individuellt avvägd beskattning av skogsbrukets avkastning har lett till ett ganska hårresande system.

"Beskattning av inkomst av skogsbruk" av f. d. kammarrättsrådet O. Ljungberg utgör titel nr 1 i Skattenytts skriftserie. Den kom ut i andra upplaga 1959 och nu föreligger en tredje upplaga, för vilken regeringsrådet H. Björne svarar (Skattenytts skriftserie 1, TOR; kr. 11:— exkl. oms). För uppgiften har Björne haft särskilt goda förutsättningar dels genom sin långa erfarenhet som skattedomare, dels genom sitt ordförandeskap i 1964 års skogsskattekommitté.

Den nya upplagan av Ljungbergs skrift betecknas som omarbetad och utökad. Det senare är sant, det förra en underdrift. Det är en helt ny skrift Björne författat, en skrift som i allt väsentligt bär sin författares kännemärken.

Man kan fråga sig vilket mål som bör uppställas för en sådan skrift som den Björneska. Den som vill lära skogsbeskattning från grunden studerar kommunalskatteberedningens betänkande SOU 1942:35, som är och ännu en tid kommer att förbli skogsbeskattningens bibel. Vid sidan härav finns dels lantbruksstyrelsens upplysningsbroschyr "Skattefrågor vid jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering" från 1961 som ger en sammanhängande men kortfattad redogörelse för skogsbeskattningen, dels Helmer Janssons av skogsstyrelsen godkända kursbok "Skogsbrukets beskattning", i andra upplaga av år 1965. Båda ger praktisk, neutral information. Där finns inga rättsfallsredogörelser och heller inga resonerande partier. Janssons bok, som disponerats i anslutning till deklarationsblanketterna ger en utomordentligt god praktisk vägledning genom talrika, väl genomtänkta exempel. Men till rättspraxis och doktrin ger den inga nycklar.

Ljungbergs andra upplaga innehöll värdefulla rättsfallsöversikter. Det gör också Björnes tredje upplaga. Ljungberg gav inte några litteraturhänvisningar och var ytterst återhållsam med egna värderingar. Björne ger heller inga litteraturhänvisningar men uttalar ej sällan egna meningar i tolkningsfrågor som ännu ej lösts i praxis. Det är en läsare i och för sig tacksam för. Man kan givetvis inte av en skrift av det slag det här är fråga om förvänta att den är försedd med en notapparat av den typ som förekommer i vetenskapliga avhandlingar. Men nog borde det ha varit möjligt att ge läsaren litteraturhänvisningar här och var, t. ex. till Helmers' och Englunds avhandlingar och till de tämligen lätt räknade artiklar i skogsbeskattningsämnen som förekommit i denna tidskrift, Svensk skattetidning och Svensk lantmäteritidskrift. Det är ju kutym att man hänvisar till andras skriftstycken när man författar en artikel i ett skatterättsligt ämne. Varför då inte följa den kutymen i skriftserien? Andra har gjort det. Genom att Björne inte alls låtsas om att andra före honom tampats med tolkningsfrågorna, kommer hans ut-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:02

talanden att sväva för sig själva och förlora i tyngd. Björne bildar sig en egen uppfattning i en rad frågor. Den konsten är han väl förfaren i. Men han borde ge också läsaren chansen att bilda sig en självständig mening genom att upplysa om det som tidigare framförts i ämnet. Skriften skulle otvivelaktigt ha vunnit mycket på om Björne lagt tyngdpunkten på tolkningsfrågorna och satt in sina resonemang i den diskussion som förts av andra. De rent deskriptiva elementen fanns ju redan behandlade i andra skrifter och av Ljungberg. Det var inte lika angeläget att få *dem* i ny tappning.

Eljest gör Björne inte läsaren besviken. Framställningssättet är klart och skriften förmedlar en mycket god bild av det bisarra systemet. Ett och annat inbjuder dock till motsägelser och påpekanden. Naturligt nog med tanke på att skriften i realiteten närmast utgör en förstaupplaga.

Bevisfrågorna hör till de mera svårbemästrade vid tillämpningen av reglerna om skogsvärdeminskningsavdrag. Full bevisning om ett virkesförråds förändringar under en tidsperiod kan aldrig åstadkommas. Även vid korta perioder blir det fråga om skattningar. Ju längre tidsperiod en beräkning skall avse desto osäkrare blir givetvis bedömningen. Kommunalskatteberedningen övervägde (SOU 1942:35 s. 113) en bestämmelse beträffande beskattningen vid fastighetsförsäljning av innehåll att, om förvärvet av fastigheten skett så långt tillbaka i tiden eller eljest sådana förhållanden föreligger att någon säker kännedom om det ingående virkesförrådet inte kan vinnas, detta skulle antas inte ha understigit det utgående, såvitt inte omständigheterna gjorde annat sannolikt. Beredningen trodde emellertid att en utveckling i den antydda riktningen var möjlig genom praxis och föreslog därför ingen uttrycklig regel. Utvecklingen har väl i stort sett gått som beredningen hoppats men fortfarande kan man möta företrädare för en kärvare linje som kräver utredning år för år om virkesförrådets förändringar även om innehavstiden omfattar 20—30 år. Med hänsyn härtill är det glädjande att kunna konstatera att Björne intar en realistisk ställning till bevisfrågor av denna typ. Han anför (s. 49) att det ibland kan räcka med utredning om virkesförrådets storlek vid förvärv och avyttring för att visa att virkesförrådet är mindre vid avyttringen än det var vid förvärvet. På ett annat ställe (s. 71) uttalar han att det väl ofta torde vara i orten känt om en skogsägare sparat sin skog eller om han avvecklat hela tillväxten och kanske mer än så.

Det är allmänt omvittnat att skogsbeskattningsreglerna inte är något fulländat instrument för inkomstbeskattning av skogsbruk. Det är en illusion att tro att de i alla lägen på kronan när ger rätt utslag. I själva verket är så många av beskattningsfaktorerna så osäkra att man får vara glad om det inte slår fel med mer än 10—20 procent. Håller man detta i minnet, bör man också komma till insikt om att skogsbeskattningsreglerna inte tål att hårdragas. Högsta rätt blir lätt högsta orätt. Tillämpningen bör präglas av vidsynthet och realism.

Det sist sagda gäller inte minst de specialregler som konstruerats för beskattning i samband med *skogslikvider* som bestäms *vid lantmäteriförrättningar*. Reglerna var mycket svåra att passa in i systemet och man är nog nödsakad att gå med på förenklade resonemang för att det hela skall fungera. Sådana återfinns i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:02

lantbruksstyrelsens förut nämnda upplysningsbroschyr s. 24 och 26. Vi som författade tillämpningsexemplen ansträngde oss att göra det hela så enkelt som möjligt. Björne är emellertid inte lika benägen till förenklingar. På s. 46 säger han om *likvidutgivaren* att, om den erlagda likviden utgör ersättning för att den växande skogen har en värdefullare sammansättning efter förrättningen — exempelvis innehåller samma kubikmassa men mera avverkningsmogen skog — någon justering av det för ägaren gällande ingående virkesförrådet inte kan anses sakligt grundad. Någon ökning av virkesförrådet har ju då inte skett genom förrättningen. Teoretiskt synes resonemanget oantastligt (men på s. 53 vill Björne inte föra motsvarande resonemang för likvidmottagare som trots värdenedgång genom förrättningen har ett större förråd i kubikmeter räknat efter förrättningen). Praktiskt är det dock helt verklighetsfrämmande. Björne synes utgå från att vid ett ägoutbyte — den vanligaste formen av omskiftning — all mark ingår. I själva verket är det ju nästan alltid bara delar av fastigheterna som ingår i förrättningen och vilkas virkesförråd uppskattas. De totala virkesförråden på fastigheterna vet man följaktligen intet om. Man kan då heller inte resonera som Björne utan måste schablonmässigt anta att det för ägaren gällande ingående virkesförrådet ökat med så många kubikmeter som likviden kan anses motsvara. Med utgångspunkt i den kända värdeökningen justeras förrådet upp under tillämpning av den allmänna regeln om synkronisering av förråd och värde.

I fråga om likvidutgivarens beskattning gör Björne vidare gällande (s. 47) att denne måste utreda ingångsvärdet för att få avdrag när han tar ut skog för att betala likviden. Björne säger att det ligger i sakens natur att avdraget inte får vara högre än det för ägaren gällande ingångsvärdet. Det är naturligtvis rätt men i lagen står det att skogens ingångsvärde skall antas ha gått ned med belopp motsvarande rotvärdet av den skog som uttaget omfattat och att avdrag får ske högst med beloppet av nämnda skogslikvid. Det för ägaren gällande ingångsvärdet har dessförinnan ökat med skogslikvidens belopp. Det framstår som så föga sannolikt att skogsägaren konsumerat inte bara detta mervärde utan också sitt förut gällande ingångsvärde att det inte tjänar något förnuftigt ändamål att fordra utredning om ingångsvärdet i dessa fall.

I fråga om *likvidmottagaren* möter ett egendomligt uttalande (s. 53). Björne förklarar att ståndskogslikvids likställande med betalning för växande skog, som avyttrats i samband med marken, inte är avsedd att medföra skattefrihet i annat hänseende än att värdestegring på skog som inte skilts från fastigheten skall vara fri från skatt. För egen del har jag föreställt mig att man velat åstadkomma skattefrihet för den del av skogskapitalets värdestegring som kan anses realiserad genom ståndskogslikviden. Denna bakomliggande tanke framgår särskilt klart om man tänker sig ett fall där ståndskogslikviden utgör ersättning för all växande skog på ett skifte som avstått utan att något nytt erhållits i stället. Fortsättningsvis anför Björne att en nedsättning av det för ägaren gällande ingående virkesförrådet torde vara motiverad, om det virkesförråd som likvidmottagaren erhåller vid förrättningen är mindre än det för honom gällande ingående virkesförrådet. Häremot kan göras samma invändning

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:02

som ovan. Det totala virkesförrådet blir som regel inte utrett vid förrättningen. Björne anför vidare att skillnaden mellan det för ägaren gällande ingående virkesförrådet och det förråd han erhåller vid förrättningen får betraktas som avyttrad genom förrättningen och likviden därför har varit skattefri. Resonemanget framstår som helt verklighetsfrämmande. Varför jämföra förrådet efter förrättningen med det för ägaren gällande ingående virkesförrådet och inte det faktiska förrådet före förrättningen? Hur ofta inträffar det att på en fastighet inte finns någon sparad tillväxt utan bara förråd motsvarande ingående förråd? Björnes slutsats att likvidtagaren efter förrättningen inte synes såsom för honom gällande ingående virkesförråd få räkna mer än det verkliga förråd varmed han utgår ur förrättningen måste därför betecknas som en ren skrivbordskonstruktion.

Medan Björne på s. 40 gör ett uttalande vars innebörd är att som *fastighetsvärde* vid annat förvärv än köp skall anses stämpelpliktvärdet säger han på s. 41 att vid annat förvärv än genom köp *eller byte* eller därmed jämförligt fång skogens ingångsvärde i allmänhet kommer att beräknas efter det i taxeringsvärdet ingående skogsvärdet. Eftersom det är en allmän princip att fastighets värde, om annat inte angetts i avtal eller på annat sätt, antas vara dess taxeringsvärde, torde också vid byte ingångsvärdet vara att beräkna efter det taxerade skogsvärdet. Större praktisk roll lär detta dock inte spela, eftersom fastigheter, om de går i byte, torde avräknas mot varandra efter särskilda värderingar.

I en sammanfattning på s. 41 förklarar Björne att förhållandena vid själva bodelningen blir avgörande för fastighetsvärdet och skogens ingångsvärde endast då *bodelning* skett med anledning av ena makens död och delningen gällt fastighet som den avlidne förvärvat. Så enkelt är det emellertid inte. Sker bodelningen av annan anledning än makens död och har makarna eller någon av dem förvärvat fastigheten genom *annat* fång än köp, byte eller därmed jämförligt fång, t. ex. arv eller gåva, träder faktorerna vid bodelningstillfället i tillämpning. Vidare blir dessa faktorer gällande också när bodelning skett med anledning av ena makens död och delningen gällt fastighet som den efterlevande förvärvat genom *annat* fång än köp, byte eller därmed jämförligt fång (se Helmers' tablåer i Kringgående av skattelag s. 447).

På s. 45 framhåller Björne att den särskilda regeln 4 p. 2 st. anvisn. till 22 § KL om bestämmande av skogs ingångsvärde, då skattskyldig erhållit fastighet såsom gåva av make eller skyldeman eller då fastighet i vissa fall erhållits genom bodelning, enligt ordalydelsen gäller endast ingångsvärdet. Någon direkt regel av motsvarande innebörd finns ej beträffande bestämmande av det *ingående virkesförrådet*. Men bl. a. kommunalskatteberedningen har utgått från att beräkningen av virkesförrådet här som eljest måste följa beräkningen av ingångsvärdet åt. Vid sitt vägande för och emot en sådan koordination tecknar Björne bakgrunden till bestämmelsen.

En jämförelse med Helmers, Kringgående av skattelag s. 437 och Englund "Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv" s. 74 kommer emellertid Björnes beskrivning att framstå som ofullständig. Den som läst Helmers och Englunds redogörelser har också svårt att smälta det argument som Björne anför

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:02

mot koordination av förråd och värde. Björne framhåller nämligen att vid en sådan koordination ägaren skulle kunna beskattas för annan skogsavkastning än sådan som uppkommit under hans innehav och att ett sådant resultat rätt väsentligt avviker från de allmänna grunderna för skogsbeskattningen. Och detta när reglernas syfte är att skapa kontinuitet och lagstiftarens målsättning varit att den benefike förvärvaren skall träda in i överlåtarens skatteläge. Björnes motargument förefaller därför föga övertygande. Däremot skulle kunna anföras att koordinationen bygger på en analogitolkning och att sådan inte är tillåten i fråga om författningsstadganden som riktar sig mot den skattskyldige. Den skattskyldige skall kunna lita på lagtextens ordalydelse och ha anspråk på strikt lagtolkning. Enligt min mening måste lagen emellertid tolkas så att en logiskt hållbar ordning erhålls. Och det åstadkoms inte om värde och förråd hänförs till olika tidpunkter.

Denna tidskrifts huvudredaktör och undertecknad har ägnat mycken tankemöda åt att söka komma underfund med hur reglerna om skogsvärdeminskningsavdrag skall tillämpas när en avverkningsrätt tas i anspråk som förbehållits vid överlåtelse av skogsfastigheten (senast i Skattenytt 1965 s. 483). Björne redovisar samvetsgrant vad som gäller i fråga om skatteplikten vid utnyttjande av *avverkningsrätt som förbehållits vid överlåtelse av fastighet* men tiger visligen om hur avdragsreglerna tillämpas i dessa situationer. En hänvisning till omständigheterna i varje särskilt fall (s. 39) ger föga vägledning angående vilken förrådsmetod som skall användas. Det är en beklaglig lucka. På s. 54 sägs visserligen att till skillnad mot förhållandena vid fastighetsförsäljning gäller vid allframtidsupplåtelser att avyttringsvarianten av förrådsmetoden kan tillämpas, även om skogsförsäljningen sker vid annan tidpunkt än upplåtelsen. Härmed torde Björne dock inte avsett att besvara den fråga som nu förts på tal.

På s. 55 sägs att avdrag som med anledning av upplåtelser av sistnämnda art tillgodoräknats skogsägare bör antecknas i den s. k. skogsliggaren hos länsstyrelsen. Enligt 57 § 1 mom. taxeringskungörelsen *skall* avdraget antecknas i liggaren.

Under hänvisning (s. 15) till rättsfallen RÅ 1956 ref. 45 och 1963 Fi 1392 hävdar Björne kategoriskt att *ersättning för för tidig avverkning* i samband med allframtidsupplåtelse av skogsmark utgör sådan engångsersättning som enligt p. 5 av anvisningarna till 21 § KL räknas som skattepliktig intäkt. Länsjägmästare Magni och undertecknad har i Skattenytt 1963 s. 183 och 185 sökt visa att de författningsändringar, som trätt i kraft 1959 angående rätten till skogsvärdeminskningsavdrag, nödvändiggör att man tänker om i detta hänseende. Helmer Jansson anför i sin skrift s. 140 att ersättningen kan betraktas som ett förskott på ett i framtiden utfallande virkesvärde av det nuvarande skogsbeståndet och borde vara skattepliktig. Han tillägger att prejudikat i samband med äldre nu ej gällande avdragsregler fastställer, att ersättningen inte utgör intäkt av jordbruksfastighet och att skatteplikt ej föreligger. Han tillfogar vidare att med nuvarande avdragsregler frågan om skatteplikten dock ej är helt klar. Det är ägnat att förvåna att Björne under nämnda förhållanden uttalat sig så kategoriskt.

Under rubriken ”Beräkning av värdeminskning för skog för del av förvärvskälla (s. 57) diskuterar Björne i vad mån

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:02

det är möjligt att göra beräkningar av skogsvärdeminskningsavdrag för en enskild fastighet, som ingår i ett komplex av fastigheter som utgör gemensam förvärvskälla, eller för en del av en fastighet. Han framhåller till en början att, om fastigheten eller området frånsäljs, en separat beräkning får göras. "Genom avyttringen sker nämligen en uppdelning av avyttrarens förvärvskälla." Ja, det är ju så att icke yrkesmässig avyttring av fast egendom enligt 35 § 2 mom. KL i princip utgör en förvärvskälla för sig. Koordinationen mellan realisationsvinstbeskattningen och skogsbeskattningen nödvändiggör att fastighetsavyttring inom 10 år efter förvärvet bedöms som en särskild förvärvskälla. Det är därför i viss mån oegentligt att under rubriken värdeminskning av skog för del av förvärvskälla behandla *avyttring* av fastighet eller område av fastighet.

Björne kommer vidare till det resultatet att det *under innehavstiden* inte lär gå att få en separat avdragsberäkning för en del av en innehavd fastighet eller för en enskild fastighet, som bildar förvärvskälla tillsammans med andra. Ståndpunkten styrks av det på annat ställe i detta nummer av tidskriften refererade utslaget av regeringsrätten den 9 maj 1967 (RN 1967 : 5 : 3). Legala undantag finns för allframtidsupplåtelser och ståndskogslikvider.

Jag sympatiserar med Björnes tanke att, när en skattskyldig förstärker sitt skogsfastighetsinnehav med en del av en fastighet eller med en registerfastighet, det bör vara möjligt att betrakta *nyförvärvet* som egen förvärvskälla i fråga om skogsuttag som sker för att finansiera köpet och som äger rum i omedelbar anslutning till detta, t. ex. genom försäljning av en redan före köpet utstämplad och i köpeavtalet värderad rotpost. Ett sådant skogsuttag hör inte till den gemensamma driften av det gamla fastighetsinnehavet och det nytillkomna. Att döma av Svensk skattetidnings redogörelse för RÅ 1962 Fi 695 har regeringsrätten i detta fall gått med på ett sådant betraktelsesätt. Björnes beskrivning av rättsfallet avviker emellertid. Det bör också observeras att riksskattenämnden skrev att omständigheterna inte föranledde till annat antagande än att den tillkommande fasta egendomen och den X redan tillhöriga fastigheten skulle komma att tillsammans utgöra en förvärvskälla. Skrivsättet lämnar dörren på glänt. Kan man visa att den tillkommande fasta egendomen i det inledande skedet inte integrerats i driften av förut innehavda fastigheter, borde den kunna betraktas som egen förvärvskälla intill fusionen, alldeles som en fastighet, som lämnat driftsgemenskapen vid avyttring, bildar egen förvärvskälla därefter.

Bertil Wennergren.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:02